

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 24692C

Inscrit le 4 août 2008

Audience publique du 5 mars 2009

**Appel formé par l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre**

**un jugement du tribunal administratif du 30 juin 2008 (n° 23512 du rôle)
dans un litige l'opposant à la société à responsabilité limitée ..., ...
en matière d'impôts**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 24692C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 4 août 2008 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS, sur base d'un mandat lui conféré le 18 juillet 2008 par le ministre des Finances, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 30 juin 2008, par lequel ledit tribunal a statué sur un recours introduit par la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., établie et ayant son siège social à L-..., représentée par son gérant actuellement en fonctions, tendant à la réformation

- d'un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 1996,
- d'un bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 1996, les deux émis le 26 avril 2001,
- d'un bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 1998 du 22 mai 2003,
- d'un bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 1999 du 30 juin 2004,
- d'un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités 2000 du 30 juin 2004,
- d'un bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 2000 du 30 juin 2004 et
- d'un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2001 du 30 juin 2004,

et par lequel jugement le tribunal a déclaré ce recours justifié, annulé tous les bulletins déférés, renvoyé l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent en prosécution de cause et condamné l'Etat aux frais ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 13 octobre 2008 par Maître Patrick KINSCH, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l. ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 10 novembre 2008 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame la déléguée du gouvernement Monique ADAMS et Maître Patrick KINSCH en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 6 janvier 2009.

En établissant les comptes annuels de l'exercice 1997, la société ... s.à r.l., ci-après désignée par la « société ... », se rendit compte d'erreurs comptables commises lors des exercices 1992 à 1996, ce qui amena ladite société à procéder à la modification des comptes annuels pour l'exercice 1996 et à remettre de nouvelles déclarations fiscales pour l'exercice 1996. Ces nouveaux comptes annuels, ainsi que les déclarations y afférentes indiquèrent des postes intitulés « *charges relatives aux exercices antérieurs* » et « *produits relatifs aux exercices antérieurs* », destinés à redresser les erreurs comptables commises au cours des exercices de 1992 à 1996.

Le bureau d'imposition Sociétés 5 de la section sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de la société ..., en date du 26 avril 2001, un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 1996 et un bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 1996. Ces bulletins opérèrent notamment une réintégration au bénéfice imposable des charges apériodiques appelées « *periodenfremder Aufwand* » d'un montant de 26.181.873 LUF et une déduction de ladite base des produits apériodiques appelés « *periodenfremder Ertrag* » d'un montant de 151.305 LUF.

Par courrier de sa fiduciaire du 16 juillet 2001, la société ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes à l'encontre des bulletins précités émis le 26 avril 2001.

En date du 22 mai 2003, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... un bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 1998.

Par courrier de sa fiduciaire du 1^{er} juillet 2003, la société ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes à l'encontre du prédit bulletin émis le 22 mai 2003.

En date du 30 juin 2004, le bureau d'imposition émit un bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 1999, un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités 2000, un bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 2000 et un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2001.

Par courrier de sa fiduciaire du 7 septembre 2004, la société ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes à l'encontre des prédicts bulletins émis le 30 juin 2004.

Les réclamations étant restées sans réponse, la société ... fit introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 8 octobre 2007, un recours tendant à la réformation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 1996 et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 1996, émis le 26 avril 2001, ainsi que du bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 1998 émis le 22 mai 2003 et du bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 1999, du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2000, du bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 2000 et du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2001, émis en date du 30 juin 2004.

A travers un jugement du 30 juin 2008, le tribunal reçut ce recours en la forme, au fond le déclara justifié et annula tous les bulletins entrepris, tout en condamnant l'Etat aux frais de l'instance.

Dans ce cadre, le tribunal aboutit d'abord à la conclusion générale qu'il s'agissait d'un dossier mal instruit de la part de l'administration. Il appuya cette appréciation sur les constats que la société ..., ayant déposé une déclaration fiscale initiale pour l'exercice 1996, avait fait usage de la possibilité légale de déposer une déclaration supplémentaire ou rectificative tant que l'imposition n'est pas encore établie, que l'administration doit obligatoirement indiquer dans le bulletin d'impôt notamment les points sur lesquels ledit bulletin diffère de la déclaration fiscale du contribuable afin de le mettre en mesure d'introduire un recours motivé contre le bulletin d'impôt et de mettre le tribunal en mesure d'apprécier la légalité et le bien-fondé de la motivation de l'administration, que les bulletins déferés ont été émis par le bureau d'imposition après le dépôt, le 23 avril 1999, par la société ... de sa déclaration fiscale rectificative concernant l'exercice 1996, et que ces bulletins diffèrent de la déclaration fiscale rectificative sans indiquer ni les points sur lesquels ils diffèrent de la déclaration d'impôt rectificative, ni pour quel motif ils en diffèrent, de sorte que l'administration n'aurait pas respecté les obligations susvisées mises à sa charge. Le tribunal releva encore que les réclamations introduites auprès du directeur de l'administration des Contributions directes les 16 juillet 2001, 1^{er} juillet 2003 et 7 septembre 2004 n'avaient pas été rencontrées par ce dernier malgré l'obligation légale lui faite d'instruire les réclamations lui soumises et de prendre une décision formellement motivée à leur égard. Le tribunal rappela finalement que l'Etat n'avait pas déposé de mémoire en réponse dans le cadre de la procédure contentieuse.

A partir de ces éléments, le tribunal conclut que l'administration restait en défaut d'indiquer la motivation et la base légale de sa décision de ne pas prendre en compte les déclarations fiscales rectificatives déposées par la société ..., alors même qu'elle avait eu à plusieurs reprises l'occasion de ce faire, de sorte que la société ... ignorait complètement les motifs ayant amené l'administration à s'écarter de ses déclarations fiscales et que le tribunal restait dans l'impossibilité de vérifier la légalité des bulletins émis.

Dans la mesure où ni les bulletins d'impôts entrepris, ni le directeur de l'administration des Contributions directes, ni le délégué du gouvernement dans le cadre de la procédure contentieuse, n'avaient indiqué au tribunal la moindre référence à une base légale ou réglementaire sur laquelle les bulletins d'impôts entrepris, s'étant écartés des déclarations fiscales déposées par la société ..., pourraient être valablement fondés, le tribunal annula les bulletins.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 4 août 2008, l'Etat, représenté par son ministre des Finances, a régulièrement relevé appel de ce jugement du 30 juin 2008.

A l'appui de son appel, l'Etat fait valoir en premier lieu qu'il se dégagerait du dossier fiscal versé en cause que les déclarations rectificatives de la société ... pour l'année d'imposition 1996 remises le 23 avril 1999 auraient « *bel et bien* » été prises en compte par le bureau d'imposition et auraient servi de base à l'imposition litigieuse, mais que le bureau d'imposition, après avoir examiné la nature et l'envergure des erreurs comptables en cause, n'aurait pas pu partager l'analyse de la situation en fait retenue par la société ... et conclure au défaut de déductibilité de ces erreurs comptables, fait dont il aurait informé la société ... par un courrier d'information du 21 mars 2001 avec un projet d'imposition en annexe, tout en l'invitant à y prendre position. Ainsi, le courrier de réponse de la part du mandataire de la société ... du 13 avril 2001 et les contacts téléphoniques subséquents démontreraient « *que la communication entre le bureau d'imposition et la société ... fut excellente, alors que le dossier a été amplement discuté à plusieurs reprises par téléphone et que les raisons et motifs ayant amené le bureau d'imposition à différer des déclarations rectificatives ont été expliquées à suffisance de droit au et par le contribuable* », de sorte que le reproche des premiers juges qu'il s'agirait d'un dossier mal instruit de la part de l'administration et du défaut de motivation suffisante, à la base de la décision d'annulation du tribunal, ne seraient pas justifiés.

A cet égard, la Cour se doit de constater que si le reproche des premiers juges d'une mauvaise instruction de l'affaire par l'administration des Contributions directes se trouve contredit, pour ce qui concerne le suivi de la procédure d'imposition accomplie par le bureau d'imposition, par les éléments du dossier fiscal, le tort d'avoir abouti à cette conclusion erronée n'est néanmoins pas imputable aux premiers juges qui étaient tenus de statuer sur le recours dont ils étaient saisis sans prise de position de la part de la partie étatique et sans disposer des dossiers fiscaux versés seulement à l'appui de la requête d'appel et documentant l'acheminement de la procédure d'imposition.

Quant au fond des impositions litigieuses, l'Etat précise que l'intimée exploiterait une station-service et un supermarché à ... et qu'il serait incontesté que l'intégralité du chiffre d'affaires réalisé par la station-service serait constituée par des recettes provenant de l'acquisition de carburant et d'autres biens de consommation qui seraient payés et réglés au moment même de l'acquisition par les clients, que ces recettes seraient immédiatement enregistrées par des caisses électroniques et soit comptées manuellement pour les recettes en espèces, soit « *registrées et comptabilisées avec précision par les divers établissements financiers* » en cas de règlement par carte bancaire, de manière que d'éventuelles erreurs au niveau des recettes seraient repérées au moment de la clôture journalière de la caisse de la station-service et qu'elles auraient dû être constatées au plus tard en fin d'année lors de l'établissement de l'inventaire et de la mise en concordance des données de l'inventaire avec les comptes. De la sorte, il serait incompréhensible pourquoi et comment les erreurs comptables, s'élevant « *néanmoins au chiffre significatif de LUF 26.181.873,-* », et les erreurs au niveau des opérations en devises auraient pu être constatées seulement des années après la clôture – journalière – de la caisse de la station-service.

Ensuite, l'Etat relève que la partie intimée entend faire valoir au titre de l'exercice 1996 ces charges liées aux erreurs susvisées qui sont relatives à des exercices antérieurs au motif qu'elles n'auraient été constatées qu'en 1996. Il considère que cette dernière circonstance serait sans incidence alors que ces charges n'auraient pas été incertaines, probables ou éventuelles pendant les exercices antérieurs à 1996 et ne seraient pas devenues

définitives durant l'année 1996 lors de leur découverte tardive, mais qu'elles auraient plutôt été réalisées avec certitude et auraient acquis un caractère définitif au cours des exercices respectifs avant 1996, de manière à être imputables exclusivement aux exercices pendant lesquels elles seraient intervenues. L'Etat se prévaut dans ce cadre du principe constitutionnel de l'annualité de l'impôt qui s'opposerait à la déduction au cours de l'année 1996 de charges qui se rapportent et qui sont devenues définitives durant des exercices antérieurs. L'Etat considère que le renvoi par la partie intimée aux articles 40 et 49 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », serait sans pertinence à cet égard, le principe de l'accrochement du bilan fiscal au bilan commercial consacré par le premier n'étant pas mis en cause et le second visant seulement les impôts déductibles du revenu.

Finalement, l'Etat épingle l'incertitude quant aux raisons pourquoi ces erreurs comptables n'ont été découvertes qu'en 1996 et quant à leur envergure et montants exacts, les origines et l'existence de ces erreurs comptables n'ayant jamais été valablement précisées ou justifiées de manière cohérente au bureau d'imposition et la partie intimée ayant elle-même admis ce fait dans un courrier du 24 mars 1999 adressé au bureau d'imposition.

Il échet de préciser en premier lieu la nature des redressements opérés par les modifications apportées aux comptes annuels de l'année 1996.

En premier lieu, ces redressements ont trait au poste comptable de la caisse d'espèces de la station-service. D'après les explications de l'intimée et les éléments du dossier, le problème provenait de l'application de taux de change différents aux opérations successives relatives aux paiements par les clients, à savoir au moment du calcul du taux de change appliqué au client entre Deutsche Mark (DEM) et francs luxembourgeois et celui appliqué par la banque lors du dépôt des espèces et également utilisé par la société ... pour comptabiliser les sorties de caisse, et la différence entre ces deux taux de change aboutissait à des recettes en devises fictives qui n'ont pas été sorties comptablement de la caisse par une régularisation de ces différences de change suite à une réconciliation avec les relevés de caisse qui n'a jamais été exécutée. La différence cumulée de ces divergences pour les années 1992 à 1996 a été calculée par comparaison des états de caisse issus de la comptabilité et des relevés journaliers de caisse, opération qui n'aurait jamais été accomplie durant les années antérieures, et ainsi fixée à un montant de 654.498,54 DEM.

Ensuite, les redressements ont porté sur un certain nombre d'autres comptes sur lesquels le défaut de tenir compte de différences de taux de change avait conduit à des postes d'actifs surfaits, sur des redressements d'opérations avec les débiteurs et fournisseurs ayant comporté des comptabilisations doubles de dépenses, des paiements effectués sans comptabiliser les charges afférentes ou des doubles paiements, le tout aboutissant à un poste de « *Rückstellungen Abrechnungsdifferenzen* » de 554.214,03 DEM.

Finalement, les redressements ont porté sur d'autres postes, dont notamment certains comptes de régularisation dont certains produits et charges n'avaient pas été comptabilisés dans les comptes correspondant aux exercices d'exploitation concernés. Ces redressements s'élèvent à un total de 105.018,74 DEM.

Ainsi, la société ... a fait état, dans ses comptes annuels redressés de l'année 1996, d'un poste de charges relatives à des exercices antérieurs (« *periodenfremder Aufwand* ») à hauteur de $(654.498,54 + 554.214,03 + 105.018,74 =) 1.313.731,31$ DEM. D'un autre côté, la société ... a également ajouté un montant de 7.342,78 DEM au titre de produits d'exercices antérieurs (« *periodenfremder Ertrag* »). Ce sont ces deux postes dont le bureau d'imposition a refusé la prise en compte en se fondant sur le principe de l'annualité de l'impôt.

Il convient encore de relever que les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal, d'établissement de la valeur unitaire et de la fortune pour l'année d'imposition 1995 avaient été émis le 22 mai 1998 et qu'en l'absence de voie de recours introduite à leur encontre, ils étaient devenus définitifs au moment de l'introduction de la déclaration rectificative de la société ... en date du 23 avril 1999. En outre, aucun élément en cause n'indique qu'une modification des bulletins relatifs à l'année d'imposition 1995, voire de ceux relatifs aux années d'imposition antérieures serait encore possible sur base de l'une des hypothèses prévues par le § 222 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « Abgabenordnung », en abrégé « AO ».

Par rapport à l'argumentation étatique de l'annualité de l'impôt sur le revenu, c'est à juste titre que la société ... se prévaut des possibilités ou nécessités de redressement de bilans et qu'elle renvoie à la jurisprudence allemande quant aux redressements des bilans remis à l'administration fiscale.

En effet, l'article 18 (2) LIR pose le principe que *« l'actif net investi au début de l'exercice doit être égal et identique à l'actif net investi à la fin de l'exercice précédent »*.

Ensuite, la question des redressements des bilans remis à l'administration fiscale se trouve régie par l'article 41 LIR qui dispose comme suit :

« (1) Le contribuable peut rectifier le bilan remis à l'administration des contributions pour autant que celui-ci ne répond pas à des prescriptions renfermées à la présente sous-section.

(2) Le contribuable peut modifier le bilan remis à l'administration des contributions lorsque celui-ci répond aux prescriptions renfermées à la présente sous-section et que la modification s'inspire de motifs économiques sérieux.

(3) Le contribuable ne peut rectifier ni modifier un bilan qui a servi de base à une imposition, sauf dans les hypothèses ci-après :

1. l'imposition en cause est encore susceptible d'être modifiée ;

2. la rectification ou la modification n'implique pas de changement d'une imposition.

La rectification ou la modification dans l'hypothèse sub 2 ci-dessus doit être agréée par l'administration des contributions ».

Il se dégage des travaux parlementaires relatifs à la LIR que le commentaire des articles du projet de loi énonce que les dispositions de l'article 41 *« s'inspirent de la législation actuellement applicable au Grand-Duché »* (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, commentaire des articles, doc. parl. 571⁴, ad art. 45, p. 69), soit le § 4 (2) de la loi allemande du 27 février 1939 concernant l'impôt sur le revenu (EStG) maintenue en vigueur conformément aux articles 1 et 2 de l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 concernant les impôts, taxes, cotisations et droits.

Or, c'est dans le cadre de l'application de cette disposition du § 4 (2) EStG que la jurisprudence allemande a consacré depuis au moins un arrêt du *Reichsfinanzhof* du 13 novembre 1930 (VI A 1275/30) de manière continue jusqu'à l'heure actuelle la théorie dite de la continuité formelle des bilans.

D'après cette théorie, le principe de la spécificité des exercices en droit comptable, qui exige que seuls les produits et charges propres à un exercice sont à imputer à ce dernier, constitue certes un principe fondamental du droit comptable et s'applique également dans le cadre de l'impôt sur le revenu conformément au principe de la périodicité de l'impôt, mais son application doit être limitée dans la mesure où, en cas de redressement *ex post* de bilans, elle se heurte au principe de la continuité des bilans ancré au § 4 (1) EStG d'après lequel le bilan de clôture d'un exercice doit correspondre au bilan d'ouverture de l'exercice subséquent (voir notamment BFH 14 janvier 1960, IV 108/58 U, BStBl. 1960 III, p. 137 : « *Nach dynamischer Bilanzauffassung ist die zeitraumrichtige Gewinnermittlung, die auch als Problem der richtigen Periodenabgrenzung bezeichnet wird, eine der tragenden Grundsätze des Bilanzrechts. ... Die richtige Periodenabgrenzung bei der Gewinnermittlung gilt grundsätzlich auch im Einkommensteuerrecht (...). Ihre Geltung findet aber dort eine Grenze, wo sie bei nachträglicher Berichtigung von Bilanzen in Widerstreit zu dem in § 4 Abs. 1 EStG niedergelegten Rechtssatz der Bilanzidentität tritt, nach dem die Bilanzwerte einer Jahresschlussbilanz gleichzeitig die Bilanzwerte der Anfangsbilanz des folgenden Jahres sein müssen* »). Pour le redressement de bilans, ceci implique qu'une rectification *ex post* d'un bilan de clôture n'est admissible que pour autant que ce bilan n'a pas encore été mis à la base d'une imposition ou que l'imposition faite sur sa base peut encore être modifiée conformément aux règles générales y relatives. Si une modification de l'imposition n'est plus possible, le bilan de clôture mis à sa base ne peut plus être modifié et doit également être obligatoirement retenu sans modifications comme bilan d'ouverture du prochain exercice.

Par voie de conséquence, un redressement d'une non-conformité dans un bilan d'un exercice antérieur définitivement imposé ayant encore des incidences sur un exercice ultérieur ne peut pas être opéré à travers un simple redressement du bilan d'ouverture d'un exercice pour lequel l'imposition reste à fixer et ainsi rester neutre par rapport au résultat de cet exercice, mais il doit être effectué en tant qu'écriture comptable au cours de cet exercice restant à imposer ou susceptible d'une modification de l'imposition déjà faite. Ainsi, l'erreur antérieure doit être redressée par une opération en sens inverse et son incidence sur le résultat de l'exercice lors duquel l'erreur a été commise est contrebalancée par son incidence en sens inverse sur le résultat de l'exercice subséquent. Il n'est dérogé à ce principe que pour autant que l'erreur dans le bilan antérieur n'ait pas eu d'incidence sur le résultat de cet exercice, ce qui ouvre la voie à un redressement comptable hors résultat.

Concernant l'application de cette théorie au Luxembourg, la Cour est amenée à rappeler que l'article 41 prend la suite des dispositions du § 4 (2) EStG et de la jurisprudence allemande y relative, sauf à y apporter quelques aménagements (cf. Jean OLINGER : *Les problèmes de l'intégration de la loi sur l'impôt sur le revenu du 4 décembre 1967 dans le système légal existant*, Etudes Fiscales n^{os} 31, 32, 33, p. 110, n^o 172 : « *L'article 41 a comme antécédent le § 4 al. 2 de l'ancienne « Einkommensteuergesetz », la jurisprudence y relative et le n^o 8 des « Einkommensteuerrichtlinien 1941* » »). Or, la jurisprudence allemande a réaffirmé notamment à travers plusieurs arrêts du *Bundesfinanzhof* (notamment BFH 14 janvier 1960, IV 108/58 U, BStBl. 1960 III, p. 137 et BFH 27 mars 1962, I 136/60 S, BStBl. 1962 III, p. 273), dont un prononcé par son grand sénat (BFH 29 novembre 1965, Gr. S. 1/65 S, BStBl. 1966 III, p. 142), avant l'entrée en vigueur de la LIR au Luxembourg l'application de la théorie de la continuité formelle des bilans dans le cadre de l'application du § 4 EStG.

En outre, le commentaire des articles du projet de loi relatif à la LIR comporte le passage suivant :

« L'article 45 [devenu dans la suite l'article 41] parle de « résultat d'exploitation pour la détermination duquel le bilan est à prendre en considération ». Or, tel est le cas non seulement du bilan de fin d'exercice, mais également du bilan de début d'exercice. Ceci a son importance. Admettons en effet que, dans l'exemple le plus haut retenu, l'exploitation ait aligné, à l'insu de l'administration, à la clôture de 1948 et de 1949 une valeur de 60.000 fr., quoique la valeur d'exploitation se soit élevée à 75.000 fr. Si l'imposition de 1948 est et celle de 1949 n'est pas définitivement établie, l'exploitation ne peut, en invoquant l'alinéa 1^{er} de l'article 45, revendiquer pour le bilan de début de 1949 une évaluation à la valeur d'exploitation de 75.000 fr. (limite minima d'évaluation). Le bilan de début 1949 devant être, aux termes du second alinéa de l'article 23, identique au bilan de fin 1948 et l'imposition de 1948 étant définitivement établie, il ne saurait y avoir rectification du bilan de début 1949. L'on voit qu'ici le principe de la continuité dans le bilan est sauvegardé. Il est empêché que le résultat d'exploitation de 1948 ne soit, par la faute de l'exploitation, diminué en l'occurrence d'un montant de 15.000 fr., soit de la différence entre la valeur d'exploitation de 75.000 fr. et la valeur inscrite au bilan de 60.000 fr., et cela définitivement, c'est-à-dire sans possibilité de récupérer ce montant dans le futur. Il est remarqué que l'exploitant est en droit de rectifier, dans l'exemple retenu, le bilan de fin 1949. S'il le fait, il redresse en 1949 l'erreur commise en 1948 et augmente le résultat de 1949 du montant indûment porté en déduction du résultat de 1948. Soit dit entre parenthèses que le fait par l'exploitation de rectifier le bilan de fin 1949 ne porte aucun tort à la faculté de l'administration de redresser éventuellement l'imposition de 1948 sur la base de l'article 141 du projet de loi. Si l'administration procède à ce redressement, il va de soi que le résultat d'exploitation de 1949 ne sera pas majoré de 15.000 fr., cette majoration étant déjà opérée pour 1948 » (Projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, commentaire des articles, doc. parl. 571⁴, ad art. 45, p. 68).

Au vu de cet exemple repris dans les travaux parlementaires relatifs à la LIR qui représente une application de la théorie de la continuité formelle des bilans, du renvoi opéré par les travaux parlementaires et les commentaires au § 4 (2) EStG et à la jurisprudence allemande afférente, force est à la Cour de conclure que le législateur luxembourgeois a également repris cette théorie comme devant se trouver à la base de l'application de l'article 41 LIR.

Cependant, l'application de l'article 41 (3) LIR et de la susdite théorie présuppose l'existence d'un cas d'ouverture d'un redressement de bilan qui est défini par l'article 41 (1) LIR comme une non-conformité du bilan aux prescriptions des articles 14 à 60 LIR. Or, l'article 23 (1) LIR requiert plus particulièrement que l'évaluation des biens de l'actif net investi doit répondre aux règles dudit article et, pour les commerçants obligés à la tenue d'une comptabilité régulière, aux principes d'une telle comptabilité.

Les inexactitudes dans les comptes de la société ... des exercices 1992 à 1995 ayant fait l'objet des redressements litigieux concernaient des postes de l'actif net, à savoir tant des postes de l'actif que du passif. En effet, le défaut de tenir compte des écarts de taux de change aboutissait à des postes de caisse et de créances surfaits et les défauts de comptabilisation correcte de dépenses et de paiements avaient pour effet de renseigner surtout des postes du passif ne correspondant pas à la réalité. Ainsi, différents postes de l'actif et du passif ne répondaient pas aux exigences d'une évaluation conforme à l'article 23 LIR et du caractère complet de la comptabilité pour dégager une image fidèle de la situation de l'entreprise, de manière que la condition d'une non-conformité des bilans des exercices 1992 à 1995 aux prescriptions des articles 14 à 60 LIR se trouve vérifiée en l'espèce. Il est également incontestable que ces inexactitudes ont eu une incidence sur les bénéfices renseignés pour ces exercices.

Ainsi qu'il a déjà été relevé ci-avant, les impositions des années 1992 à 1995 sont à considérer comme ayant déjà acquis un caractère définitif au moment de l'introduction de la déclaration rectificative de la société ... en date du 23 avril 1999.

Au vu de ces éléments, il y a lieu de conclure, par application conjointe des articles 18 (2) et 41 LIR et des principes ci-avant exposés, que la société ... fait état de non-conformités de ses bilans des années 1992 à 1995 aux prescriptions des articles 14 à 60 LIR ayant eu une incidence sur les résultats renseignés du chef de ces exercices et qui donnent en principe lieu à des rectifications desdits bilans par application de l'article 41 (1) LIR, mais que le caractère définitif et partant non modifiable des impositions faites sur base de ces bilans emporte l'interdiction posée par l'article 41 (3) LIR de rectifications apportées directement à ces bilans et entraîne que le bilan de clôture de l'exercice 1995 devait être repris, nonobstant les non-conformités y contenues, comme bilan d'ouverture de l'exercice 1996. Par contre, les rectifications susvisées devaient être effectuées en tant qu'écritures comptables au cours du premier exercice restant à imposer, à savoir l'exercice 1996, par des opérations en sens inverse. Par voie de conséquence, la prétention de la société ... d'intégrer dans le résultat de l'exercice 1996 les produits susvisés non pris en compte durant les années 1992 à 1995 et d'en déduire des charges prévisées non prises en compte du chef des mêmes exercices est justifiée en son principe.

Relativement à l'argumentation étatique épinglant l'incertitude quant à l'origine et l'envergure exactes des erreurs comptables en cause, il convient de retenir que la société ... rétorque valablement que pour redresser les erreurs tenant aux taux de change il suffisait de comparer les soldes comptables avec les situations réelles et les relevés de caisse pour dégager les montants exacts des écarts sans devoir rechercher toutes les erreurs antérieures, tout comme les autres redressements sont documentés par des écritures comptables précises et individuelles.

Il découle de l'ensemble de ces développements que le recours de la société ... est à déclarer fondé en ce qu'il tend à la prise en compte, dans le cadre de la détermination de son résultat de l'exercice 1996, d'un poste de charges relatives à des exercices antérieurs (« *periodenfremder Aufwand* ») à hauteur de 1.313.731,31 DEM et d'un poste de produits d'exercices antérieurs (« *periodenfremder Ertrag* ») d'un montant de 7.342,78 DEM.

Par voie de conséquence, s'il est vrai que le tribunal a valablement pu prononcer l'annulation des bulletins entrepris en considération des éléments insuffisants lui soumis pour exercer sa mission de contrôle, il n'en reste pas moins que la Cour, ayant disposé de tous les éléments du dossier administratif et s'étant vu soumettre une motivation suffisante à la base du refus de prise en compte des postes susvisés, ne saurait confirmer, en tant que juge de la réformation, la décision d'annulation des bulletins et qu'elle doit exercer son pouvoir de réformation à l'égard de ces bulletins.

Ainsi, alors même que la partie étatique n'obtient pas gain de cause quant au fond en ce qu'elle conclut à voir rejeter le recours de la société ..., son appel est à déclarer fondé dans la seule mesure de l'annulation prononcée par le tribunal. Pour le surplus par contre, l'appel est à rejeter comme non justifié et le recours initial est à déclarer fondé, de manière que le jugement déféré doit être réformé pour dire que les bulletins entrepris encourent la réformation dans le sens ci-avant dégagé.

D'un autre côté, étant donné qu'il était dans l'intention du législateur de ne pas faire du juge administratif un « taxateur » et de ne pas l'amener à s'immiscer dans le domaine de l'administration sous peine de compromettre son statut judiciaire, son rôle consiste à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires à l'application utile de la

législation fiscale, sans pour autant porter sur l'intégralité de l'imposition, ni aboutir à fixer nécessairement une nouvelle cote d'impôt, il y a lieu de prononcer la réformation des bulletins déferés en retenant le principe que le poste de charges relatives à des exercices antérieurs (« *periodenfremder Aufwand* ») à hauteur de 1.313.731,31 DEM et le poste de produits d'exercices antérieurs (« *periodenfremder Ertrag* ») d'un montant de 7.342,78 DEM, renseignés dans les comptes annuels à la base de la déclaration d'impôt rectificative de la société ... pour l'année 1996 déposée le 23 avril 1999, doivent être pris en compte dans la détermination du résultat de l'exercice 1996 et de renvoyer l'affaire devant le bureau d'imposition compétent afin qu'il procède à l'émission de nouveaux bulletins relatifs à l'année 1996 et, le cas échéant, aux autres exercices subséquents dont les bulletins ont également été entrepris pour tenir compte des incidences des nouvelles impositions du chef de l'année 1996.

Au vu de l'issue au fond et plus particulièrement du caractère non fondé de la demande de la partie étatique de voir rejeter comme non justifié le recours de la société ..., il y a lieu de condamner l'Etat aux dépens de l'instance d'appel.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 4 août 2008 en la forme,

au fond, le déclare partiellement justifié,

partant, dit qu'il n'y a pas lieu à l'annulation des bulletins entrepris,

par réformation du jugement entrepris du 30 juin 2008, dit que le recours de la société ... est fondé et que le poste de charges relatives à des exercices antérieurs (« *periodenfremder Aufwand* ») à hauteur de 1.313.731,31 DEM et le poste de produits d'exercices antérieurs (« *periodenfremder Ertrag* ») d'un montant de 7.342,78 DEM, renseignés dans les comptes annuels à la base de la déclaration d'impôt rectificative de la société ... pour l'année 1996 déposée le 23 avril 1999, doivent être pris en compte dans la détermination du résultat de l'exercice 1996,

renvoie l'affaire devant le bureau d'imposition compétent afin qu'il procède à l'émission de nouveaux bulletins relatifs à l'année 1996 et, le cas échéant, aux autres exercices subséquents dont les bulletins ont également été entrepris pour tenir compte des incidences des nouvelles impositions du chef de l'année 1996,

condamne l'Etat aux dépens des deux instances.

Ainsi jugé par:

Georges RAVARANI, président,

Henri CAMPILL, premier conseiller,

Serge SCHROEDER, conseiller,

et lu à l'audience publique du 5 mars 2009 au local ordinaire des audiences de la Cour par le président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. RAVARANI